

تاریخ دریافت: ۸۷/۴/۱

پذیرش نهایی: ۸۷/۵/۴

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی

دکتر محسن خوش طینت

دانشیار دانشگاه علامه طباطبائی

دکتر جواد بستانیان

دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

چکیده

قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم دربارہ استفاده درست و به جای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. برای آن که قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود و این واژه مفهوم بی‌قیدی حسابرسان یا نامحدود بودن اختیارات آن‌ها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه اشخاصی شایستگی قضاوت حرفه‌ای دارند و کدام عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای آن اشخاص اثرگذار است.

یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای‌بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی مهمترین ویژگی‌های شخصی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی

نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک لیست‌های حسابرسی و غیرقابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی مهمترین عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است.

کلید واژه‌ها: حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای، ویژگی‌های شخصی، عوامل محیطی

مقدمه

معاملات و رویدادهای اقتصادی، از راه گردآوری شواهد به وسیله حسابداران مستند و در حساب‌ها ثبت می‌شود. نتیجه معاملات و رویدادهای اقتصادی از حساب‌ها استخراج شده و در چارچوب گزارش‌های مالی در اختیار اشخاص ذی‌نفع قرار می‌گیرد. اطلاعات جهت‌دار، گمراه‌کننده، نامربوط یا ناقص می‌تواند موجب تصمیم‌گیری نادرست شود. پیچیدگی موضوعات اقتصادی و فرایند تبدیل آن‌ها به اطلاعات نیز موجب امکان بروز اشتباه در پردازش اطلاعات شده و به این ترتیب استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها را در تشخیص کیفیت گزارش‌های ارائه شده دچار مشکل می‌کند. از طرف دیگر تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و استفاده‌کنندگان از آن‌ها موجب نگرانی استفاده‌کنندگان می‌شود. عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان و فاصله آن‌ها از تولیدکنندگان اطلاعات موجب می‌شود استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی نسبت به آن‌ها دچار ابهام و تردید باشند. حسابرسی براساس نیازهای فوق شکل گرفته و وسیله‌ای برای رفع تردید و ابهام گزارش‌های مالی به وسیله تایید کیفیت آن‌ها است.

حسابرسان علاوه بر مسوولیتی که در مقابل صاحبکاران دارند، مسوولیت مهمتری دارند که مسوولیت اجتماعی آنان است. حسابرسان باید هنگام رسیدگی و گزارشگری، خود را در مقابل همه اشخاصی که به هر دلیل از گزارش‌های مالی واحدهای اقتصادی استفاده می‌کنند، مسوول بدانند تا آنان با اتکا به تایید گزارش‌های مالی به وسیله حسابرسان، تصمیمات اقتصادی مناسب اتخاذ کنند و این در برخی موارد برخلاف خواسته‌های صاحبکاران است. اما استفاده‌کننده اصلی گزارش حسابرسی اشخاص ذی‌نفعی هستند که جزو صاحبکاران نیستند و برای بررسی و حصول اطمینان از قابل

اتکا بودن صورتهای مالی امکان دسترسی به اطلاعات و شواهد پشتوانه صورتهای مالی را ندارند. این عوامل باعث می‌شود که کیفیت قضاوت حرفه‌ای یعنی ستون اصلی حسابرسی نقش بااهمیتی در جامعه اقتصادی ایفا کند. از طرف دیگر حسابرسان شاغل فعلی در ایران از نظر دانش و شناخت در طیف وسیعی قرار می‌گیرند و برخی از آنها با مفاهیم جدید حسابرسی آشنایی ندارند. به همین دلیل از واژه قضاوت حرفه‌ای که هم در ادبیات حرفه‌ای و هم در استانداردهای حسابرسی مرجع قابل توجهی برای تشخیص حسابرسان است، برداشتهای مختلفی می‌کنند.

مبانی نظری

قضاوت حرفه‌ای

قضاوت حرفه‌ای از دو کلمه قضاوت (Judgment) و حرفه‌ای (معادل Professional) تشکیل شده است. معنای قضاوت در بحث ما "حکم کردن در مسأله‌ای" (معین، ۱۳۷۶)، "اظهارنظر معقول یا اتخاذ تصمیم‌های عاقلانه" (آکسفورد، ۱۹۹۴) و "فتوا" (آریانپور کاشانی، ۱۳۸۱) است. حرفه نیز که در معنای عام پیشه و کاری است که شخص به طور تمام وقت به آن اشتغال دارد، معنای والاتری نیز دارد، به گونه‌ای که در فرهنگ اصطلاحات حسابداری سجادی نژاد - اکبری (۱۳۸۵) بر اساس تعریف انجمن حسابداران انگلستان به "شغلی که اشتغال به آن عمدتاً مستلزم به کار گرفتن توانایی‌های فکری به دست آمده از تحصیلات و تجارب نسبتاً طولانی باشد" گفته می‌شود. بنابراین اگرچه معنای عام "حرفه‌ای" کسی است که کاری را پیشه تمام وقت خود قرار دهد، "حرفه‌ای" معنای خاصی نیز دارد و به شخصی گفته می‌شود که "تجربه گرانقدر و استانداردهای حرفه‌ای بالا دارد" (Procter, P, 1981).

قضاوت حرفه‌ای باید از روی دلیل باشد و کسی مجاز به انجام آن است که قادر به دستیابی به دلیل‌های لازم برای حکم خود باشد و شرط صدور فتوا، مجتهد بودن است که نیاز به دانش، توان استدلال و پرهیزگاری دارد. با توجه به مراتب بالا تعریف زیر مورد نظر این تحقیق است:

"قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهارنظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و

تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهارنظرهای بی‌طرفانه را دارا است."

جایگاه قضاوت حرفه‌ای در حسابداری

قضاوت حرفه‌ای در حسابداری به کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای است که به وسیله استانداردهای حسابداری و حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای تعیین شده، تا زمانی که می‌توان بین اقدام‌های جایگزین، یکی را انتخاب کرد، تصمیم مناسبی گرفته شود.

حسابداری حرفه‌ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاه‌ها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتوانه ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و نهایتاً براساس معیارهایی که در اختیار آن‌ها قرار داده شده نظر می‌دهند و قضاوت می‌کنند. هر دوی آن‌ها در اظهارنظر و قضاوت خود باید انصاف را رعایت کنند (Mautz R. K & H. A. Sharaf 1961). رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است.

انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۵، مقدمه) بیان می‌کند:

"قضاوت حرفه‌ای گوهر اصلی حسابداری است. ارزشی که با حسابداری صورتهای مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابداری انجام می‌شود."

انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۵، صفحه ۵) همچنین اظهار داشته که گروه تحقیق انجمن درباره قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی در گزارش خود که در سال ۱۹۶۶ منتشر کرده تعریفی برای قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی ارائه کرده که می‌تواند به همان شکل در مورد قضاوت حرفه‌ای در حسابداری به کار رود:

"فرایند دستیابی به یک تصمیم درباره یک موضوع مربوط به گزارشگری مالی، در صورتی که تحلیلی، مبتنی بر تجربه و دانش - شامل دانش نسبت به محدودیت‌های شخصی و اطلاع از استانداردهای مربوط - بی‌طرفانه، محتاطانه و همراه با امانتداری و

درک مسوولیت نسبت به افرادی باشد که از عواقب آن تصمیم اثر می‌پذیرند، قضاوت حرفه‌ای خوانده می‌شود. این‌گونه قضاوت حرفه‌ای در شرایط پیچیده، نامشخص و در حال تغییر مداوم، به خصوص در جایی که استانداردها کامل نیستند، بیشترین ارزش را دارد. برای قضاوت حرفه‌ای باید با افراد دانا مشورت کرد، عواقب بالقوه تصمیم را در نظر داشت و فرایندهای تحلیلی را که منجر به تصمیم می‌شود مستند کرد."

حسابرس در تمام مراحل از شروع تا پایان یک کار حسابرسی شامل پذیرش کار، برنامه‌ریزی، گردآوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری، با قضاوت حرفه‌ای مواجه است. حسابرس در موارد زیر باید قضاوت حرفه‌ای انجام دهد:

- ۱- در استفاده از استانداردهای حسابرسی
- ۲- در تعیین اهمیت، خطر حسابرسی و کسب شواهد حسابرسی
- ۳- در ارزیابی اصول حسابداری و برآوردهای عمده مدیریت
- ۴- در تعیین این که آیا صورتهای مالی عاری از تحریف با اهمیت است
- ۵- در تعیین این که آیا صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری یا مبانی حسابداری مناسب دیگر که افشا شده تهیه شده است
- ۶- در ارائه اظهارنظر در مورد این که آیا صورتهای مالی وضعیت مالی و نتایج عملیات را به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

استانداردهای حرفه‌ای معمولاً در یک محدوده خاص، شرایط عمومی را در نظر می‌گیرند. احتمال این که یک کتاب مقررات بتواند کاملاً جامع باشد و همه پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی امروز را پوشش دهد، وجود ندارد؛ انتظار می‌رود حسابرس برای تعیین این که یک استاندارد حرفه‌ای با رویداد مالی که مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، قابل انطباق هست یا خیر، قضاوت حرفه‌ای خود را به کار برد. اگر معامله با استاندارد مطابق یا به آن مربوط نباشد، باید رویکردی غیر از آنچه در استاندارد شرح داده شده مورد توجه قرار گیرد. تطابق با نزدیکترین استاندارد قابل استفاده نیز یک دام بالقوه است زیرا ارائه شرایط متفاوت به صورت شرایط مشابه همانقدر بد است که شرایط مشابه را متفاوت ارائه کنیم.

قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی

برایند قضاوت حرفه‌ای همه افراد شاغل در حرفه حسابرسی به صورت استانداردهای حسابرسی تدوین و ارائه می‌شود. با این حال در جای جای استانداردهای حسابرسی هم، وقتی امکان مشخص کردن محدوده خاصی وجود ندارد، تعیین مصداق و تطبیق آن با موضوع به قضاوت حرفه‌ای حسابرس موکول می‌شود. هرچه قضاوت کلی حرفه (استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای) بیشتر و کاملتر باشد، قضاوت حرفه‌ای شخصی حسابرسان کمتر می‌شود و بالعکس. در بیشتر بخش‌های استانداردهای حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵) نیز راهبرد قضاوت حرفه‌ای حسابرس در اجرای استاندارد بیان شده است. نمونه‌هایی از این موارد به شرح زیر است:

بند ۱۰ بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی، تحت عنوان هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی چنین بیان می‌کند:

"حسابرسی کاری است "قضاوتی"، به ویژه در موارد زیر:

الف - گردآوری شواهد حسابرسی، برای مثال، در تصمیم‌گیری نسبت به نوع و ماهیت. زمان بندی اجرا و حدود و روش‌های حسابرسی

ب - نتیجه‌گیری براساس شواهد حسابرسی گردآوری شده، برای مثال، تشخیص معقول بودن برآوردهایی که مدیریت در تهیه صورتهای مالی اعمال کرده است."

در بند ۶ بخش ۲۳ استانداردهای حسابرسی تحت عنوان مستندسازی آمده است: "کاربرگ‌های حسابرسی باید حاوی استدلال و نتیجه‌گیری درباره موضوعات عمده‌ای باشد که نیاز به قضاوت حسابرس دارد."

در بند ۷ همان بخش نیز بیان شده است:

"میزان و حجم کاربرگ‌های حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد."

بند ۹ بخش ۳۱ استانداردهای حسابرسی، تحت عنوان شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی بیان می‌دارد:

"شناخت فعالیت، زمینه‌ای را فراهم می‌کند که حسابرس با توجه به آن، به قضاوت

در بند ۴ بخش ۳۲ تحت عنوان اهمیت در حسابرسی چنین آمده است:
"هدف از حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند درباره اینکه آیا صورت‌های مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است اظهارنظر کند. تعیین این که چه چیز با اهمیت می‌باشد، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است."

در بند ۱۴ بخش ۵۰ استانداردهای حسابرسی تحت عنوان شواهد حسابرسی آمده است:

"حسابرس برای ارزیابی کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نتیجه، کافی و مناسب بودن آن به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرسی، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند."

شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی

هدف اصلی این پژوهش، تعیین ویژگی‌های شخصی و عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی در ایران و تعیین اولویت عوامل یاد شده بوده است و برای دستیابی به این هدف، با استفاده از روش‌های علمی تلاش شده است تا نتایجی که از تحقیق به دست می‌آید، بتواند با پشتوانه نیرومند مورد استفاده تصمیم‌گیران مرتبط با حوزه حرفه حسابرسی قرار گیرد.

عوامل مختلفی که در مطالعات کتابخانه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موثر تشخیص داده شد، همچنین عواملی که محقق بر اثر تجربه شناسایی کرده بود، در قالب ویژگی‌های شخصی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به شرح زیر طبقه‌بندی شد.

دسته اول - ویژگی‌های شخصی

ویژگی‌های شخصی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به چهار گروه اصلی به شرح زیر تقسیم می‌شود:

گروه دوم - بی طرفی
 گروه سوم - اخلاق
 گروه چهارم - شخصیت فردی و اجتماعی

دسته دوم - عوامل محیطی

علاوه بر ویژگی های شخصی که بر قضاوت حرفه ای حسابرس اثر می گذارد و به همین جهت شناسایی آن ها در مورد چگونگی انتخاب، آموزش و تربیت حسابرسان اهمیت به سزایی دارد، عوامل محیطی نیز بر قضاوت حرفه ای حسابرسان موثر است. عوامل محیطی مثبت می توانند حسابرسان ختشی یا مردد را به سوی رفتار مثبت و درستکارانه متمایل کنند و حسابرسانی را که بر اساس ویژگی های شخصیتی و مبانی اخلاقی به درستکاری پای بندی چندانی ندارند، وادار به درستکاری کنند. بر عکس عوامل محیطی منفی موجب تشویق حسابرسان به رفتار نادرست یا خروج درستکاران از حوزه حرفه می شوند. عوامل محیطی نیز به چهار گروه اصلی به شرح زیر تقسیم می شوند:

گروه پنجم - شرایط بازار حسابرسی
 گروه ششم - پاسخگویی
 گروه هفتم - استانداردهای حرفه ای
 گروه هشتم - ابزارهای تصمیم گیری

خبرگی

خبرگی به معنای توانایی انجام کار با کیفیت خوب در یک حرفه (یک حوزه کاری) است که در عمل به دست می آید. خبرگان علاوه بر آن که درباره حوزه تخصصی خود اطلاعات زیادی دارند، دانش آن ها نیز بهتر سازمان دهی شده است. حسابرس برای آن که درباره تطابق یک موضوع که در حین حسابرسی به آن برخورد می کند با معیار که استانداردهای حسابداری است قضاوت کند، نیازمند خبرگی است و از جمله باید علاوه بر دانش درباره معیار، از شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه خود و محیط قانونی آن و نیز از شرایط و ویژگی های فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی و قوانین و

مقررات حاکم بر آن اطلاع مناسب داشته باشد. قضاوت حسابرسی علاوه بر دانش، مستلزم تجربه کاری مناسب نیز هست، به گونه‌ای که حسابرس قادر شود با استفاده از سوابق ذهنی که از تجربیات گذشته در حوزه کاری خود دارد، قضاوت منصفانه و مورد قبولی را ارائه دهد. کار حسابرس نیازمند وجود تردید حرفه‌ای است به گونه‌ای که وی با موارد ابهام و شرایط غیر معمول با تردید برخورد کند.

بی طرفی

بی طرفی یک حالت بدون سوگیری فکری است که دستیابی کامل به این حالت غیر ممکن است ولی پیگیری برای دستیابی به حداکثر بی طرفی، قابلیت اتکا را افزایش می‌دهد، شرایطی که ذی‌نفعان به طور مساوی و پیوسته، کار و اظهارنظر حسابرس را معتبر و قابل اتکا می‌بینند (تیلور و همکاران ۲۰۰۳). شرط لازم برای دستیابی حسابرس به بی طرفی، استقلال او نسبت به صاحبکار و درستکاری او است. با توجه به اینکه گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده، احتمالاً منافع متفاوت و گاه متضاد دارند، ارزش کار حسابرس در آن است که همه طرف‌های درگیر به این باور برسند که حسابرس تنها با مقایسه موضوع با معیارهای تعیین شده، یعنی استانداردهای حسابداری، درباره گزارش‌های مالی قضاوت می‌کند. اگرچه بخش قابل توجهی از بی طرفی، با استقلال حسابرس تامین می‌شود، درستکاری نیز موجب می‌شود که حسابرس بدون توجه به منافع شخصی خود، درباره گزارش‌های مالی قضاوت بی طرفانه ارائه کند.

اخلاق

اخلاق مجموعه ایده‌آل‌های جامعه است. پرهیزکاری و پاکدامنی تمایل فرد را به رعایت اخلاق نشان می‌دهد. پرهیزکاری پیروی از فضایل اخلاقی است که در ورای قوانین و مقررات قرار دارد (لیبی و تورن ۲۰۰۷). چنانچه حسابرس به صفات پرهیزکاری و پاکدامنی آراسته بوده و بر مبانی اخلاقی پای‌بند باشد، در قضاوت خود، منافع عموم و به خصوص کسانی را که به او دسترسی ندارند و در انتخاب یا عزل او دخالت ندارند، مد نظر خود قرار ندهد. در غیر این صورت، ضمن تظاهر به

درستکاری، در صدد جلب منافع خود خواهد بود. بنابراین اخلاق (پای‌بندی به مبانی و فضایل اخلاقی) بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسی اثر می‌گذارد.

شخصیت فردی و اجتماعی

قضاوت از رفتارهای انسان است که در حوزه روان‌شناسی مورد بحث و مطالعه قرار می‌گیرد. شخصیت فردی و اجتماعی حسابرس عامل مهمی در تعیین رفتار او است و موجب می‌شود که وی ارزش‌های خاص خود را داشته باشد، شخصیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی اثرگذار است.

چنانچه حسابرس از اشخاصی باشد که موضع کنترل برونی دارند و چنین گمان کند که گزارش کردن یا نکردن تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی یا انجام دادن یا ندادن سایر وظایف حسابرس توسط او هیچ تغییری در وضعیت محیطی که او در آن به سر می‌برد ایجاد نمی‌کند و حسابرسی به همین دلیل کاری بیهوده است، تلاش می‌کند تا قضاوت خود را به سویی متمایل کند که وظایف خود را در سطح حداقلی انجام دهد و نتیجه‌ی انجام صحیح و کامل وظایف خود را جز برکناری خود توسط صاحبکار نخواهد دانست.

برخی از افراد در مقابل شرایط مبهم آستانه تحمل بیشتری دارند و برخی از افراد آستانه تحمل کمتری دارند. با توجه به اینکه شرایط مبهم معمولاً در جایی ایجاد می‌شود که احتمال تحریف در گزارش‌های مالی وجود دارد، حسابرسانی که با ابهام راحت برخورد می‌کنند، ممکن است در آن شرایط از کشف تحریف‌ها باز بمانند، بر عکس کسانی که نسبت به موارد ابهام انعطاف‌ناپذیرتر هستند، بهتر می‌توانند موفق به کشف اشکالات شوند.

اشخاصی که می‌توانند از یک زمینه پیچیده و گمراه‌کننده به راحتی به موضوع اصلی برسند، استقلال میدانی دارند و در غیر این صورت دارای وابستگی میدانی هستند. حسابرسانی که استقلال میدانی دارند، به دلیل تسلط بیشتر بر اوضاع پیچیده و گمراه‌کننده و دستیابی سریعتر به موضوع اصلی، تحریف‌ها را زودتر کشف می‌کنند.

شرایط بازار حسابرسی

حسابرسی ضمن آنکه بر پایه اخلاق، پاکدامنی و درستکاری استوار است، یک فعالیت اقتصادی است که در بازار حضور دارد و موسسات حسابرسی که در آن کار می‌کنند، بنگاه‌هایی اقتصادی هستند. چنانچه حسابرسان نتوانند حق الزحمه متناسب با سطح مورد انتظار حرفه خود را دریافت کنند، ناخودآگاه در معرض کاهش کیفیت قضاوت حرفه‌ای قرار می‌گیرند. چنانچه صاحبکاران این توانایی را داشته باشند که به سوی حسابرسانی که بی‌طرفی خود را تا حدودی نادیده می‌گیرند یا وظایف خود را به درستی انجام نمی‌دهند، مراجعه کنند، با کاهش خود خواسته کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، مواجه خواهیم شد.

چنانچه اطلاعات مربوط به سوابق و تجربیات موسسات حسابرسی در دسترس عموم قرار گیرد، موسساتی که سوابق و تجربیات طولانی‌تری دارند، برای حفظ سوابق مثبت خود هنگام قضاوت حرفه‌ای مراقبت‌های بیشتری را مورد نظر قرار می‌دهند و این‌گونه موسسات در طول زمان با توجه به نقاط قوت و ضعف خود، نظام‌های کنترل کیفیت از جمله در مورد مواضع قضاوت حرفه‌ای برقرار می‌کنند. از طرف دیگر موسساتی که سوابق و تجربه کمتری دارند، برای گسترش حضور در بازار و تثبیت موقعیت خود و با توجه به اینکه قبل از شناسایی شدن کامل در بازار، تحت نظارت و مراقبت ارکان مختلف و از جمله استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی هستند، مراقبت خود را هنگام قضاوت حرفه‌ای افزایش می‌دهند و سعی خواهند کرد تا با مشارکت با افراد مجرب یا مشاوره با چنین افرادی، قضاوت حرفه‌ای خود را ارتقا دهند تا موجب استواری آنان در بازار شود.

انتشار اطلاعات مربوط به درآمد سالانه موسسات، موجب مشخص شدن حجم کار موسسات می‌شود. موسسات بزرگتر برای حفظ موقعیت خود در بازار سعی خواهند کرد، مراقبت‌های لازم را برای ارتقای قضاوت حرفه‌ای خود به عمل آورند و موسسات کوچکتر هم تلاش خواهند کرد، به بازار نشان دهند که علی‌رغم کوچک بودن موسسه، قضاوت حرفه‌ای آنان و در نتیجه کیفیت حسابرسی آنان خلدشه‌ناپذیر است.

یکی از اصلی‌ترین وظایف جامعه حسابداران رسمی ایران، نظارت حرفه‌ای بر کار

ضوابط ناظر بر کار حسابرسان از سوی آنان است، به گونه ای که استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی و مقامات ناظر بر فعالیت‌های اقتصادی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار و وزارت امور اقتصادی و دارایی اطمینان داشته باشند که موسسات حسابداری تمام وظایف خود را به گونه‌ای شایسته به انجام می‌رسانند. چنانچه تفاوتی در کیفیت کار موسسات حسابداری با کیفیت مطلوب وجود داشته باشد، استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی و مقامات دولتی باید از چنین تفاوتی آگاه باشند تا در تصمیم‌گیری نسبت به انتخاب حسابرسان، کیفیت کار آنان نیز مورد نظر قرار گیرد. در غیر این صورت چنانچه با هزینه‌های بسیار زیاد، نظارت بر کار حسابرسان انجام شود ولی نتایج و آثار آن به اطلاع عموم نرسد، نظارت حرفه‌ای به کاری بیهوده اما هزینه بر تبدیل می‌شود که قطعاً انجام ندادن آن بهتر از انجام دادن آن است. در صورتی که اطلاعات ناشی از نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان در اختیار عموم قرار گیرد، حسابرسان تلاش جدی خواهند کرد تا نقایص خود را برطرف کنند، کیفیت کار خود را ارتقا بخشند و در نتیجه قضاوت حرفه‌ای آنان در مراحل گوناگون و از جمله در مرحله رسیدگی و گزارشگری بهبود خواهد یافت. بدیهی است که رفتار عادلانه و انصاف از الزامات انجام نظارت حرفه‌ای است.

پاسخگویی

حسابرسان نیز مانند صاحب اختیاران دیگر، چنانچه در معرض پاسخگویی نسبت به کارهای خود و از جمله مهمترین آن‌ها قضاوت حرفه‌ای، نباشند، دلیلی برای صرف هزینه برای ارتقای قضاوت خود نخواهند داشت ولی چنانچه خود را در معرض پاسخگویی در مقابل ارکان ناظر حرفه‌ای یا در مقابل شکایاتی که از طرف ذی‌نفعان از آن‌ها می‌شود، احساس کنند، تلاش لازم را برای ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای خود خواهند کرد.

استانداردهای حرفه‌ای

ویژگی‌های استانداردهای حرفه‌ای در کشور بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر

باشد، اگرچه موجب کاهش حوزه قضاوت حرفه‌ای می‌شود، خطای قضاوت حرفه‌ای را نیز کاهش می‌دهد. بنابراین استانداردها باید با توجه به شرایط هر کشور باز و خلاصه یا بسته و تشریحی باشد. اگر افراد شاغل در مجموعه حرفه، توانایی تفسیر درست از استانداردهای پیچیده و مبهم را نداشته باشند، یا سازماندهی مؤسسات حسابرسی به گونه‌ای باشد که امکان کنترل کیفیت سطح بالا در داخل مؤسسات وجود نداشته باشد یا تعداد کارها و شریکان مؤسسات کم باشد، قابل تفسیر بودن استانداردها موجب اشتباه و بعضاً سوء استفاده می‌شود. احکام شدید در آیین‌نامه انضباطی برای تخلفات و سهل‌انگاری‌ها نیز موجب می‌شود حساب‌برسان در قضاوت حرفه‌ای خود دقت لازم را به عمل آورند. این زمینه بدون در نظر گرفتن الزامات اجرایی یا چگونگی اجرای این احکام است.

ابزارهای تصمیم‌گیری

قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان در مواضع و موارد مختلف در صورتی که تجربه و سوابق حسابرسی از طریق مدل‌های تصمیم‌گیری یا ابزارهای دیگری مانند برنامه‌ها و چک‌لیست‌ها، به آنان کمک نکند، همواره در معرض خطر اشتباه قرار دارد. تجربه مؤسسات حسابرسی در مجموعه برنامه‌ها و چک‌لیست‌های آنان خلاصه می‌شود، برنامه‌های رایانه‌ای به حساب‌برسان کمک می‌کند تا قضاوت خود را درباره چگونگی رسیدگی، تعیین سطح اهمیت، تعیین تعداد نمونه و نظایر آن بهتر انجام دهند.

پیشینه تحقیق

از تحقیق درباره شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و طبقه‌بندی کردن آن عوامل، سابقه بسیار کمی در ادبیات حسابرسی وجود دارد که قابل توجه‌ترین آن تحقیقی است که انجمن حسابداران خبره کانادا (CICA) در سال ۱۹۹۵ به وسیله یک گروه تحقیق انجام داده است و بیشتر بر جنبه‌های عملی موضوع تکیه دارد و هدف آن بحث درباره ماهیت و کارکرد قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی عنوان شده است. براساس تحقیق یاد شده پاسخگویی، دانش فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی، پذیرش مشتری و تداوم کار با او، کمیته‌های حسابرسی، فشارهای رقابتی و

استانداردهای حرفه‌ای به عنوان عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابداری و استقلال، بی‌طرفی و درستکاری، دانش، تجربه و خبرگی، صلاحیت حرفه‌ای، سوگیری‌ها در قضاوت و تردید حرفه‌ای به عنوان ویژگی‌های شخصی حسابرس شناخته شده‌اند (انجمن حسابداران خبره کانادا، ۱۹۹۵). محققانی که در زمینه قضاوت حرفه‌ای پژوهش کرده‌اند، هر کدام یک یا چند عامل را مورد بررسی قرار داده‌اند و اثر آن عامل یا عوامل را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان آزمون کرده‌اند. تحقیقات پیش گفته که عمده آن‌ها در مقالات مختلف ارائه شده و نیز مفاهیم نظری که در مورد قضاوت حرفه‌ای به طور کامل و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به طور خاص بحث کرده‌اند، مبنای یافتن عواملی شد که بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موثر است.

بدارد و چی (Bedard J., & M.T.H. Chi, 1993) نتیجه گرفتند که نامتغیرهای خبرگی که در حوزه‌های دیگر شناسایی شده، در حوزه حسابداری هم صادق است. دانش عمومی حسابداری و حسابداری، دانش درباره صنعت خاص و تجربه از عوامل اصلی است که موجب خبرگی در حسابداری می‌شود.

عبدالمحمدی و رودز (Abdolmohammadi M.J., & J.E. Rhodes, 2004) در تحقیق خود به این نتیجه دست یافتند که سطح خبرگی یک حسابرس در برخورد با واحدهایی که در صنایع متفاوت کار می‌کنند، متفاوت است و بنابراین تعیین سطح خبرگی حسابرسان در یک صنعت خاص معنادار است.

عبدالمحمدی و شانتیو (Abdolmohammadi M.J., & J. Shanteau, 1991) تحقیقی برای شناسایی ویژگی‌های شخصی حسابرسان خبره انجام دادند و در نتیجه یافتند که دانش و تجربه به عنوان ویژگی‌های شناختی مهمترین ویژگی‌های افراد خبره است. مسوولیت‌پذیری، اعتماد به نفس و ارتباطات قوی، گروه دیگری از ویژگی‌های خبرگان است که جزو ویژگی‌های سبک و ارائه هستند. خلاقیت، ساده‌سازی مساله و تحلیل نیز ویژگی‌های راهبردی خبرگان هستند.

تیودیبو و همکاران (Thibodeau, J.C., T.S. Clausen, & D.L. Schwarz, 2005) به تحقیق درباره اثر نسبی تجربه صنعت خاص و کار خاص پرداختند و یافتند که تجربه در یک صنعت خاص عامل مهمی در کار یک حسابرس است.

شلتون (Shelton W.S., 1999) در تحقیق خود به آزمون تاثیر تجربه بر استفاده از اطلاعات نامربوط در قضاوت حسابرسان پرداخته است. او تاکید می‌کند که حسابرسان هنگام انجام عملیات حسابرسی هم با اطلاعات مربوط و هم با اطلاعات نامربوط روبه‌رو می‌شوند و تحقیقات گذشته نشان داده که اطلاعات نامربوط اثر رقیق‌شدگی اطلاعات را کم می‌کند، بررسی کاربرگ‌ها به وسیله مدیران و شریکان، موسسه را از رقیق‌شدگی اطلاعات مصون می‌کند و این که یک هدف مهم برنامه‌های آموزشی و ابزارهای تصمیم‌گیری کمک به حسابرسان کم تجربه‌تر است تا اطلاعات غیر مرتبط را مورد توجه قرار ندهند و بر اطلاعات مرتبط تمرکز کنند.

دی‌زورت و همکاران (DeZoort T., P.Harrison, & M.Taylor, 2006) در تحقیق خود اثرات میزان متفاوت فشار پاسخگویی را بر قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت بررسی کرده‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسانی که زیر فشار پاسخگویی بالاتری بودند، درباره سطح اهمیت قضاوت‌های محافظه‌کارانه‌تری کردند. نتایج همچنین نشان می‌دهد که شدت پاسخگویی با زمان صرف شده برای کار، اندازه توضیحات و ملاحظه عوامل کیفی اهمیت رابطه مثبت دارد.

شیفر (Schafer B., 2007) تحقیقی درباره اثر مسوولیت پاسخگویی در قضاوت حسابرسان انجام داده به این نتیجه رسیده که الزامات پاسخگویی موجب می‌شود که حسابرسان باتجربه، تمایل عاطفی خود را به یک مشتری نادیده بگیرند.

کاشینگ و اهلوات (Cushing B.E., & S.S.Ahlawat, 1996) در تحقیق خود یافتند که مستندسازی دلایل و توجیحات یک تصمیم موجب تلاش، توجه، درک و یادآوری اطلاعات مربوط بیشتری می‌شود و در نتیجه اثر سوگیری تأخر را در قضاوت حسابرسان کم می‌کند.

شوم (Shome, A., 1998) در نتیجه تحقیق خود دریافت که موضع کنترل حسابرسان به عنوان یکی از ویژگی‌های شخصیتی، بر قضاوت آنان موثر است. مشخص شد که حسابرسانی که موضع کنترل درونی دارند، جستجوی بیشتری برای کسب اطلاعات می‌کنند و اطلاعات ارائه شده مربوط را نیز در مقایسه با برونی‌ها، مربوطتر درک می‌کنند. به علاوه حسابرسانی که موضع کنترل درونی دارند وقتی مخلوطی از

اطلاعات مربوط و نامربوط را دریافت می‌کنند، از ابزارهای تصمیم‌گیری بیشتر استفاده می‌کنند.

تیلور (Taylor E.Z., 2006) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که سوگیری گروه خودی بر قضاوت حسابرسان اثر دارد و ابزارهای تصمیم‌گیری می‌تواند موجب کاهش اثر این سوگیری باشد.

روش اجرای تحقیق

کسب اجماع نظرات خبرگان

به منظور رسیدن به اجماع نظرات خبرگان برای تایید عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در کشور با استفاده از مدل تحقیق دلفی نظرات متخصصان و صاحب‌نظران کسب شد. همان‌طور که گفته شد مدل تحقیق دلفی، کسب اجماع نظر خبرگان در یک موضوع است. در این تحقیق که هدف آن تعیین عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است، گروه دلفی شامل افرادی است که هم با حرفه حسابرسی آشنایی نسبتاً زیادی داشته‌اند و هم به دلایل گوناگون درباره موضوعات و مسایل حاکم بر حسابرسی اندیشیده‌اند و در نتیجه در این زمینه صاحب نظریه هستند. گروه دلفی شامل افرادی با مشخصات زیر بوده است:

۱- دانشگاهیانی که در حرفه حسابرسی نیز مشغول فعالیت هستند یا به دلیل تمرکز بیشتر بر تدریس حسابرسی یا تالیف کتاب در این باره، ذهن آنها کاملاً با موضوع حسابرسی درگیر است.

۲- افرادی که سال‌ها در حرفه حسابرسی مشغول به کار بوده‌اند ولی اینک در مدیریت امور مالی یا مدیریت کلان موسسات اقتصادی مشغول به کار هستند و در نتیجه علاوه بر داشتن پیش زمینه حسابرسی، در حال حاضر به عنوان صاحبکار، رفتار و اندیشه حسابرسان و عواملی که بر حرفه آنان اثر می‌گذارد را به خوبی می‌شناسند و با آن سر و کار دارند.

۳- مدیران ناظر بر کار حرفه‌ای حسابرسی همانند اعضای شورای عالی و اعضای هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران

۴- مدیران سازمان‌هایی که بر آن دسته از موسسات اقتصادی که از خدمات حسابرسان استفاده می‌کنند، نظارت دارند، مانند مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار و شرکت بورس اوراق بهادار تهران

۵- آن بخش از حسابرسان شریک موسسات حسابرسی یا مدیران استخدامی در موسسات حسابرسی که علاوه بر انجام کار حرفه‌ای به دلیل حضور در کار گروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران یا انجام کارهای مطالعاتی و نوشتاری، با مفاهیم مرتبط با حسابرسی آشنایی بیشتری دارند.

به این ترتیب فهرستی از افراد بالا که برای همکاری اعلام آمادگی کردند متشکل از ۱۱۳ نفر تهیه شد و نتایج مطالعات نظری به صورت شرح مختصری در مورد هر یک از عوامل شناخته شده ارائه شد تا تعریف عملیاتی در مورد آن مفاهیم میان آزمودنی‌ها یکسان شود.

پرسش‌نامه و سوال‌های تحقیق

در پرسش‌نامه‌ای که برای مدل تحقیق دلفی تهیه و برای اعضای گروه دلفی ارسال شد عواملی که بر مبنای مطالعات کتابخانه‌ای تهیه شده بود، همراه با سوالاتی که بنا به تجربه شخصی محقق بیشتر مرتبط با محیط ایران است و ممکن است در سایر کشورها به لحاظ شرایط دیگری که در آن محیط‌ها حاکم است، صادق نباشد، در قالب ۲۸ سوال اصلی و ۸ سوال فرعی، جمعاً در ۳۶ سوال برای نظرخواهی خبرگان مطرح شد و ابتدا نظر آنان در مورد موافقت یا مخالفت با اثرگذاری هر یک از عوامل خواسته شد و سپس شدت موافقت یا مخالفت آنان در پیوستار ۱ تا ۹ مورد پرسش قرار گرفت. سوال‌های گروه اول مربوط به خبرگی شامل ۳ سوال اصلی درباره دانش، تجربه و تردید حرفه‌ای و سوال مربوط به دانش همچنین شامل ۸ سوال فرعی می‌شد. گروه دوم مربوط به بی‌طرفی و شامل استقلال و درستکاری، گروه سوم دربرگیرنده یک سوال در مورد اخلاق، گروه چهارم شامل عوامل مربوط به شخصیت فردی و اجتماعی شامل ۳ سوال مجموعه عوامل مربوط به ویژگی‌های شخصی را در بر می‌گرفت. شرایط بازار حسابرسی شامل ۱۰ سوال، پاسخگویی در برگیرنده ۴ سوال، استانداردهای حرفه‌ای و ابزارهای تصمیم‌گیری نیز به ترتیب شامل ۳ و ۲ سوال عوامل محیطی را پوشش می‌داد.

یافته‌های ناشی از توزیع دور اول پرسش‌نامه بین گروه دلفی

از ۱۱۳ پرسش‌نامه ارسالی برای اعضای گروه دلفی، پاسخ ۱۰۲ پرسش‌نامه در موقع تعیین شده دریافت شد. با توجه به نتایج تحلیل آماری که با استفاده از آزمون دو جمله‌ای انجام شد، تنها در مورد دو عامل از ۳۶ عامل مورد آزمون، یعنی عامل موضوع سوال‌های ۱۳ و ۱۶ (تغییر ادواری حساب‌برسان و انتشار اطلاعات مربوط به درآمد موسسات) فرض صفر رد نشده و بنابراین سوال‌های فوق در دور دوم دلفی از همه پاسخگویان مورد پرسش مجدد قرار گرفت. برای تعیین شدت موافقت و شدت مخالفت نیز از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده شد و مشخص شد که تنها در مورد سوال‌های ۱۳ و ۱۶ شدت موافقت موافقان کم است و در بقیه موارد شدت موافقت موافقان بالا است. شدت مخالفت مخالفان نیز در مورد دو عامل یاد شده در بالا به صورت معناداری بیش از حد متوسط پیوستار بوده است.

برای بررسی توافق نظر پاسخ‌دهندگان نیز از آزمون کلموگرف - اسمیرنف یک نمونه‌ای استفاده شد. مقادیر سطح معنی‌داری به غیر از سوال ۱۶ حاکی از رد فرض صفر است، یعنی در تمام سوال‌ها توافق نظر پاسخ‌دهندگان وجود دارد.

یافته‌های ناشی از توزیع دور دوم پرسش‌نامه بین گروه دلفی

در نظرخواهی دور دوم در مورد سوال‌های ۱۳ و ۱۶، نتایج آماری مجموع پاسخ‌های رسیده و پاسخ خود پرسش‌شونده در دور اول به اطلاع هر یک از پرسش‌شوندگان رسید و از ایشان درخواست شد که با توجه به اطلاعات آماری ارائه شده، نظر خود را که ممکن است تایید و اصرار بر همان نظر قبلی یا تجدیدنظر در آن باشد، بیان کنند.

تعداد پاسخ پرسش‌نامه‌های دور دوم به ۸۴ رسید و تحلیل نتایج براساس همین تعداد پاسخ انجام شد. با توجه به این که تعداد موافقان و مخالفان در مورد عوامل موضوع سوال‌های ۱۳ و ۱۶ در دور دوم نیز تفاوت معناداری نداشتند، نتیجه نهایی، عدم تایید آن دو عامل در نظر گرفته شد. در نتیجه موثر بودن "تغییر ادواری حساب‌برسان" و "آزادسازی اطلاعات مربوط به درآمد موسسات حساب‌رسی" مورد اجماع خبرگان قرار نگرفت.

به این ترتیب عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی در ایران بر اساس یک تحقیق علمی شناسایی شد.

جدول زیر عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی را طبق مدل تحقیق دلفی بر اساس شاخص t نشان می‌دهد:

جدول ۱- عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای به ترتیب اهمیت از نظر اعضای گروه دلفی

| رتبه | شماره سوال | عامل | t |
|------|------------|--|-------|
| ۱ | ۱-۱ | اشراف کامل به استانداردهای حسابداری | ۴۰/۴ |
| ۲ | ۱-۲ | اشراف کامل به استانداردهای حسابرسی | ۴۰/۸۳ |
| ۳ | ۴ | استقلال | ۳۸/۸۰ |
| ۴ | ۵ | درستکاری | ۳۸/۱۰ |
| ۵ | ۲ | تجربه | ۳۶/۲۳ |
| ۶ | ۱ | دانش | ۳۴/۳۶ |
| ۷ | ۲۲ | نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان | ۲۶/۳۷ |
| ۸ | ۱-۸ | دانش درباره فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی | ۲۲/۷۱ |
| ۹ | ۲۳ | الزام حسابرسان به مستندسازی به عنوان یکی از الزامات پاسخگویی | ۲۲/۱۷ |
| ۱۰ | ۱-۶ | دانش نسبی درباره مقررات حاکم بر فعالیت واحد مورد رسیدگی | ۲۱/۰۶ |
| ۱۱ | ۲۰ | الزام به پاسخگویی به صورت توجیه قضاوت‌های حرفه‌ای انجام یافته | ۲۰/۰۴ |
| ۱۲ | ۱-۳ | اشراف کامل به آیین رفتار حرفه‌ای | ۱۹/۹۴ |
| ۱۳ | ۱۷ | آزادسازی اطلاعات مربوط به بررسی کنترل کیفیت موسسات توسط جامعه حسابداران رسمی ایران | ۱۹/۵۳ |
| ۱۴ | ۳ | تردید حرفه‌ای | ۱۹/۲۹ |
| ۱۵ | ۱-۴ | دانش نسبی درباره مسایل تجاری | ۱۷/۴۲ |
| ۱۶ | ۶ | اخلاق | ۱۶/۱۵ |
| ۱۷ | ۹ | استقلال میدانی | ۱۶/۰۶ |
| ۱۸ | ۲۱ | بازخورد قضاوت حرفه‌ای از جمله به صورت پیامدهای احتمالی استفاده دیگران از گزارش | ۱۵/۵۳ |
| ۱۹ | ۲۵ | صراحت و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری | ۱۴/۴۱ |
| ۲۰ | ۱۸ | آزادسازی اطلاعات مربوط به آرای قطعی هیات‌های انتظامی در مورد موسسات حسابرسی | ۱۴/۳۲ |
| ۲۱ | ۲۷ | برنامه‌ها و چک لیستهای حسابرسی | ۱۴/۲۹ |
| ۲۲ | ۱۹ | آزادسازی اطلاعات مربوط به آرای قطعی هیات‌های انتظامی در مورد شرکای موسسات حسابرسی | ۱۳/۷۴ |
| ۲۳ | ۱-۷ | دانش عمومی درباره اقتصاد و وضعیت صنایع مختلف در اقتصاد | ۱۲/۹۴ |
| ۲۴ | ۱-۵ | دانش نسبی درباره مسایل حقوقی | ۱۲/۹۲ |
| ۲۵ | ۲۶ | صراحت و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابرسی | ۱۲/۷۵ |
| ۲۶ | ۸ | انعطاف‌ناپذیری در مقابل ابهام | ۱۱/۳۳ |
| ۲۷ | ۷ | اعتماد به توانایی اثرگذاری بر موفقیت یا شکست | ۱۰/۸۴ |
| ۲۸ | ۱۲ | فشار فرصت‌های زمانی ناشی از ارائه دیر هنگام اطلاعات، صورتهای مالی و گزارش هیات‌مدیره | ۸/۹۵ |
| ۲۹ | ۲۸ | نرم‌افزارهای رایانه‌ای مورد استفاده در حسابرسی | ۸/۷۸ |
| ۳۰ | ۱۱ | فشار مدت انجام رسیدگی | ۸/۰۱ |
| ۳۱ | ۱۰ | فشارهای قیمت و رقابت در قیمت | ۷/۳۰ |
| ۳۲ | ۲۴ | سخت بودن احکام آیین رفتار حرفه‌ای و آیین‌نامه انضباطی | ۶/۹۶ |
| ۳۳ | ۱۵ | آزادسازی اطلاعات مربوط به سوابق و تجربیات موسسات حسابرسی | ۶/۶۱ |
| ۳۴ | ۱۴ | رفتار واقعی صاحبکاران در مورد تصمیم‌گیری نسبت به ارجاع کار به حسابرسان | ۳/۴۸ |

نظرسنجی از حسابرسان شاغل

پس از دستیابی به اجماع خبرگان و شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی در ایران، برای آن که میزان پای‌بندی و اعتقاد ذهنی حسابرسان شاغل به عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای آنان مشخص شود، با استفاده از یافته‌هایی که از طریق مدل تحقیق دلفی به دست آمده بود و پس از حذف دو عامل تایید نشده، برای انجام تحقیق پیمایشی پرسش‌نامه دیگری در قالب ۳۴ فرضیه برای این‌گونه اشخاص تنظیم و ارسال شد. حسابرسان شاغل در عمل درگیر اجرای کار حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای هستند و با شرایط محیطی واقعی حسابرسی سر و کار دارند. در این پرسش‌نامه از طیف پنج طبقه‌ای لیکرت استفاده شد و از پرسش‌شوندگان درخواست شد نظر خود را درباره میزان تاثیر عوامل برشمرده بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس با علامتگذاری اعلام کنند تا به این ترتیب اهمیت عوامل شناسایی شده از نظر حسابرسان شاغل مشخص شود. طیف پنج طبقه‌ای پرسش‌نامه شامل گزینه‌های "خیلی موثر"، "موثر"، "نسبتاً موثر"، "کم اثر" و "بی‌تاثیر" بوده است.

جامعه آماری

حسابرسان شاغل به دو گروه تقسیم می‌شوند که گروه اول را شریکان موسسات حسابرسی و گروه دوم را حسابداران رسمی شاغل در استخدام سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی تشکیل می‌دهند. جامعه آماری در مورد این پرسشنامه شامل شریکان موسسات حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر و سایر موسسات است. در این بخش از تحقیق نتایج یکبار در مجموع و بار دیگر در مورد حسابداران رسمی شریک موسسات و در مورد حسابداران رسمی در استخدام به طور جداگانه آزمون شد. علت آن هم تفاوت در منافع، علایق و توجهات این دو طیف از آزمودنی‌ها است.

سازمان حسابرسی در زمان انجام تحقیق حدود ۱۳۰ نفر حسابدار رسمی شاغل داشته است، ولی به دلیل آن که تعداد زیادی از حسابداران رسمی یاد شده به عنوان سرپرست ارشد، سرپرست و حسابرس ارشد همکاری می‌کنند، پرسش‌نامه برای مدیران و مدیران ارشد و اعضای هیات عامل ارسال شد که مجموع آنها به کمتر از ۶۵ نفر

می‌رسد. زیرا همکاران دیگر معمولاً در محل سازمان مستقر نیستند و ضمناً با الزامات فضاوت حرفه‌ای در سطح بالا مانند آنچه در تنظیم گزارش‌های حسابرسی لازم است، آشنایی کمتری دارند. اطلاعات مربوط به جامعه آماری تحقیق پیمایشی به شرح زیر است:

| | |
|---------|---------------------------------------|
| ۵۶۲ نفر | شریکان موسسات حسابرسی |
| ۶۵ نفر | مدیران ارشد و مدیران سازمان حسابرسی |
| ۷۳ نفر | حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی |
| ۷۰۰ نفر | جمع |

لازم به توضیح است که حسابداران رسمی شاغل انفرادی به عنوان اعضای جامعه آماری تحقیق در نظر گرفته نشدند زیرا اولاً تعداد قابل توجهی از آنها سر و کار کمی با موضوعات حسابرسی و به خصوص موضوعات مورد تحقیق دارند، ثانیاً تعداد قابل توجهی از آنان در واقع شاغل در حرفه حسابرسی نیستند و یا چنانچه شاغل هستند، دسترسی به آنان امکان‌پذیر نیست. حسابرسان شاغلی که عضو گروه تحقیق دلفی بودند نیز در تحقیق دوم به عنوان عضو جامعه آماری در نظر گرفته نشدند. به علاوه برخی از شریکان موسسات حسابرسی نیز عملاً به کار حرفه‌ای تمام وقت که با تعریف حسابدار رسمی شاغل مطابقت دارد، اشتغال ندارند و در نتیجه اعضای جامعه آماری در واقع به کمتر از تعداد یاد شده در بالا می‌رسد.

نمونه و روش نمونه‌گیری

با توجه به این که امکان کسب نظرات تمام جامعه آماری وجود ندارد و برخی از اعضای جامعه آماری نیز اصولاً تمایلی به مشارکت در آزمون از خود نشان نمی‌دهند، تحقیق با استفاده از نمونه‌گیری انجام می‌شود. با توجه به نتایج حاصل از مدل تحقیق دلفی، با فرض این که جامعه آماری مورد آزمون یک جامعه آماری با توزیع نرمال است، می‌توان ضریب تایید فرضیه‌ها (p) را ۵۰ درصد و ضریب رد فرضیه‌ها (q) را

(فاصله اطمینان) ۱۰ درصد تعداد نمونه مورد نیاز برای آزمون ۸۵ خواهد بود. بنابراین با استفاده از داده‌های ۸۵ نمونه می‌توان چنین ادعا کرد که با احتمال خطای ۱۰ درصد، نمونه تمام ویژگی‌ها و شرایط جامعه آماری مورد تحقیق را در بر دارد و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها بر روی این نمونه، قابل تعمیم به جامعه آماری است.

برای دستیابی به نمونه مورد نیاز، تعداد ۵۰۰ پرسش‌نامه برای آزمودنی‌ها ارسال شد که ۲۰۲ پاسخ برگشت داده شد و تحلیل‌های آماری مربوط، بر اساس تعداد نمونه یاد شده انجام شده که موجب خواهد شد خطای برآورد به ۶ درصد برسد، لازم به توضیح است که سطح قابل قبول خطای برآورد ۱۰ درصد است.

نتایج پرسش‌نامه پیمایشی نظرسنجی از حسابرسان شاغل

برای بررسی میزان میانگین پاسخ‌ها به فرضیه‌های ۳۴ عامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان از آزمون t استفاده شده است. این آزمون یک بار در مجموع و یک بار به تفکیک در مورد پاسخ‌های شریکان موسسات حسابداری و حسابداران رسمی شاغل در استخدام انجام شد. سپس از آزمون کلموگرف - اسمیرنوف دو نمونه مستقل برای بررسی برابری میانگین پاسخ‌ها بین دو گروه پاسخ‌دهنده استفاده شد و مشخص شد که از نظر مقادیر سطح معناداری، تنها در فرضیه ۲۳ (انتشار اطلاعات مربوط به سوابق و تجربیات موسسات حسابداری) تفاوت معناداری میان این دو گروه وجود دارد و شریکان موسسات حسابداری این عامل را کم‌اثرتر از حسابداران رسمی شاغل در استخدام می‌دانند. اما در مجموع هر دو این عوامل از نظر هر دو گروه بالا کم‌اثر تعیین شده‌اند. با توجه به نتایج آزمون‌های فوق، عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابداری به نظر حسابرسان شاغل با استفاده از آماره t به ترتیب اهمیت به شرح جدول زیر است:

جدول ۲- عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای به ترتیب اهمیت از نظر حسابرسان شاغل

| رتبه | شماره فرضیه | عامل | ت |
|------|-------------|---|--------|
| ۱ | ۱۰ | تجربه | ۴۷/۲۳ |
| ۲ | ۳ | اشراف کامل به استانداردهای حسابرسی | ۴۳/۶۸ |
| ۳ | ۱ | دانش | ۴۲/۶۵ |
| ۴ | ۲ | اشراف کامل به استانداردهای حسابداری | ۴۰/۶۴ |
| ۵ | ۱۳ | درستکاری | ۳۷/۰۷ |
| ۶ | ۱۲ | استقلال | ۳۵/۹۱ |
| ۷ | ۱۴ | پای بندی به مبانی اخلاقی | ۱۸/۷۰ |
| ۸ | ۷ | دانش نسبی درباره مقررات حاکم بر فعالیت های واحد مورد حسابرسی | ۱۴/۱۱ |
| ۹ | ۱۷ | استقلال میدانی | ۱۳/۴۲ |
| ۱۰ | ۱۱ | تردید حرفه‌ای | ۱۲/۹۸ |
| ۱۱ | ۲۹ | الزام به مستندسازی به عنوان یکی از الزامات پاسخگویی | ۱۲/۰۸ |
| ۱۲ | ۴ | اشراف کامل به آیین رفتار حرفه‌ای | ۱۱/۷۶ |
| ۱۳ | ۹ | دانش درباره فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی | ۱۱/۴۶ |
| ۱۴ | ۲۸ | نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان | ۱۰/۵۶ |
| ۱۵ | ۳۳ | وجود برنامه‌ها و چک لیست های حسابرسی | ۸/۶۳ |
| ۱۶ | ۳۱ | صراحت و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری | ۷/۴۷ |
| ۱۷ | ۵ | دانش نسبی درباره مسایل تجاری | ۷/۳۸ |
| ۱۸ | ۳۲ | صراحت و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابرسی | ۶/۹۳ |
| ۱۹ | ۲۶ | الزام حسابرسان به توجیه قضاوت هایی که انجام داده است | ۴/۹۱ |
| ۲۰ | ۲۷ | بازخورد قضاوت حرفه‌ای به صورت پیامدهای احتمالی استفاده دیگران از گزارش حسابرسان | ۴/۲۳ |
| ۲۱ | ۶ | دانش نسبی درباره مسایل حقوقی | ۴/۱۴ |
| ۲۲ | ۱۶ | انعطاف ناپذیری حسابرسان در مقابل شرایط ابهام | ۳/۰۸ |
| ۲۳ | ۸ | دانش عمومی درباره اقتصاد و وضعیت صنایع مختلف در اقتصاد | ۱/۵۵ |
| ۲۴ | ۱۵ | اعتقاد حسابرسان به توانایی اثرگذاری او بر موفقیت یا شکست | ۰/۶۷ |
| ۲۵ | ۳۰ | سخت بودن احکام آیین رفتار حرفه‌ای و آیین نامه انضباطی | ۰/۱۴ |
| ۲۶ | ۲۳ | انتشار نتایج بررسی کنترل کیفیت موسسات توسط جامعه حسابداران رسمی ایران | -۱/۱۴ |
| ۲۷ | ۲۵ | انتشار آرای قطعی هیات های انتظامی در مورد شرکای موسسات حسابرسان | -۱/۶۲ |
| ۲۸ | ۲۴ | انتشار آرای قطعی هیات های انتظامی در مورد موسسات | -۱/۷۲ |
| ۲۹ | ۲۰ | فشار فرصت های زمانی ناشی از ارائه دیر هنگام اطلاعات (اثر منفی) | -۳/۳۷ |
| ۳۰ | ۳۴ | نرم افزارهای رایانه ای مورد استفاده در حسابرسی | -۴/۰۹ |
| ۳۱ | ۱۸ | فشارهای قیمت و رقابت در قیمت (اثر منفی) | -۶/۴۷ |
| ۳۲ | ۱۹ | فشار مدت زمان انجام رسیدگی (اثر منفی) | -۶/۵۹ |
| ۳۳ | ۲۱ | رفتار واقعی صاحبکاران در مورد تصمیم گیری نسبت به ارجاع کار به حسابرسان | -۸/۳۴ |
| ۳۴ | ۲۲ | انتشار اطلاعات مربوط به سوابق و تجربیات موسسات حسابرسان | -۱۰/۹۰ |

نتایج جدول بالا را می‌توان به شکل زیر تشریح کرد:

الف - تا ردیف ۲۲ مقدار آماره‌ی آزمون بزرگتر از $1/64$ است و بنابراین فرض مقابل میانگین بزرگتر از حد متوسط تایید می‌شود و عوامل یاد شده به عنوان عوامل موثر شناسایی می‌شوند.

ب - از ردیف ۲۳ تا ۲۸ مقادیر آماره‌ی آزمون بین $1/96 +$ تا $1/96 -$ قرار دارد یعنی میانگین پاسخها اختلاف معناداری با حد متوسط ندارد و عوامل یاد شده به عنوان عوامل تا حدی موثر شناخته می‌شوند.

ج - برای عوامل ردیف‌های ۲۹ تا ۳۴ مقادیر آماره‌ی آزمون کمتر از $1/64 -$ است و میانگین پاسخها کمتر از حد متوسط است و آن عوامل کم اثر یا بی‌اثر تشخیص داده می‌شوند.

روش اجرای تحقیق اسنادکاوی

در این مرحله با استفاده از نتایج کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران که نشان‌دهنده چگونگی در نظر گرفتن عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است، به عنوان رفتار واقعی جامعه آماری مورد آزمون، مورد تحلیل قرار گرفت. کنترل کیفیت موسسات حسابرسی به وسیله جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان وظیفه نظارتی جامعه یاد شده، شامل کنترل کیفیت در سطح موسسه حسابرسی و کنترل کیفیت در سطح کار حسابرسی می‌شود که اولی به وسیله پرسش‌نامه کنترل کیفیت وضعیت موسسه حسابرسی و دومی به وسیله پرسش‌نامه کنترل کیفیت کار حسابرسی انجام و اندازه‌گیری می‌شود.

باور حسابرسان شاغل در مورد برخی از عناوین که از عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای تشخیص داده شده با نتایج امتیازهای کنترل کیفیت مربوط به آن عوامل یعنی آموزش کارکنان، ارتقای کارکنان، نظام‌مندی دستورات عمل‌ها و روش‌های حسابرسی (برنامه‌ها و چک لیست‌ها)، مستندسازی و عدم وابستگی و اتکای موسسه به یک گروه سهامدار عمده (استقلال)، که نشان‌دهنده رفتار واقعی آنان است، مقایسه شده است. با آن که عوامل کیفیت به روشنی از طرف مراجع رسمی تعیین نشده است، برخی از عواملی که در قضاوت حرفه‌ای، به عنوان کیفیت در سطح موسسه‌ها، کنترل کیفیت

جامعه حسابداران رسمی مشترک هستند. از طرف دیگر قضاوت حرفه‌ای از عناصر و عوامل کلیدی در حسابرسی است و در نتیجه کیفیت قضاوت حرفه‌ای منجر به کیفیت حسابرسی می‌شود. برای آزمون چگونگی رفتار واقعی حسابرسان شاغل با باورهای آنان که در تحقیق پیمایشی از آن‌ها جمع‌آوری شده است، امتیاز برخی از عوامل که در قضاوت و کیفیت مشترک هستند مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد که برای مثال امتیاز آموزش و ارتقای کارکنان که جمعاً به عنوان دانش در نظرسنجی در رتبه ۳ قرار داشت، در عمل به طور میانگین ۲۶ درصد امتیاز آرمانی را به دست آورده است. مستندسازی که اولویت ۹ را به خود اختصاص داده بود، به طور میانگین ۴۵ درصد مورد توجه اجرایی و واقعی قرار گرفته است. وجود برنامه‌ها و چک لیست‌های حسابرسی نیز که رتبه ۱۷ اولویت را داشت، در عمل به طور میانگین ۴۸ درصد امتیاز آرمانی را به دست آورده است. این وضعیت نشان‌دهنده آن است که شرایط واقعی و محدودیت‌های محیطی و از جمله وضعیت بازار حسابرسی موجب شده است حسابرسان شاغل در عمل پای‌بندی چندانی به اجرا و رعایت اولویت‌های اعتقادی خود در حوزه حسابرسی نداشته باشند.

کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی

جامعه حسابداران رسمی ایران طبق مفاد ماده ۳۰ اساسنامه باید حداقل هر سال یک بار چگونگی فعالیت حرفه‌ای هر یک از اعضا را رسیدگی کند. طبق بند الف ماده ۳ آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای مصوب ۱۳۸۳/۵/۱۲ وزیر امور اقتصادی و دارایی "با توجه به این که کیفیت مناسب محصول خدمات حسابرسی، مستلزم وجود فرایند مناسب در ارائه خدمات مذکور است، حصول اطمینان از قابل قبول بودن فرایند انجام خدمات حسابرسی، از طریق کنترل کیفیت در سطح موسسه حسابرسی انجام می‌شود" (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۳). طبق مفاد ماده ۴ آیین‌نامه یاد شده، کنترل کیفیت در سطح موسسات حسابرسی، هر سال حداقل یکبار با توجه ویژه به تشکیلات و سازمان‌دهی موسسات، ترکیب کارها و تناسب آن با ترکیب کارکنان، ملاحظات استقلال، ضوابط استخدام، آموزش و ارتقای کارکنان و وجود دستورالعمل‌ها و روش‌های مناسب رسیدگی، انجام می‌شود. در پرسش‌نامه کنترل کیفیت جامعه

حسابداران رسمی ایران برای هر یک از عناصر موثر بر کیفیت فرایندهای موسسات حسابداری که جمعاً در ۱۲ بخش تقسیم‌بندی شده‌اند، امتیازی تخصیص داده شده که جمع کل حداکثر امتیازها به ۱۰۰۰ می‌رسد. کار گروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران به وسیله گروه‌های دو نفری که همه ساله به موسسات اعزام می‌کند، عوامل پرسش‌نامه کنترل کیفیت وضعیت موسسه حسابداری را بررسی و با توجه به حداکثر امتیاز قابل اکتساب در هر یک از عناصر، امتیازی تخصیص می‌دهد. بنابراین مجموع امتیازات کسب شده در مقایسه با جمع حداکثر امتیاز قابل اکتساب که عدد ۱۰۰۰ است، نشان‌دهنده میزان رعایت نیازهای کیفی در سطح موسسه است. به این ترتیب می‌توان امتیاز موسسات را یکی از دو شاخص اصلی جایگزین کنترل کیفیت موسسات دانست. ضمن آن که می‌توان رفتار واقعی حساب‌برسان را در این مورد بررسی کرده و با باورهای آنان مقایسه نمود.

کنترل کیفیت در سطح کار (پرونده) حسابداری

براساس بند ب ماده ۳ آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران "با توجه به این که حسابداری فرایند گردآوری و ارزیابی شواهد پشتوانه اطلاعات و ادعاهای صاحبکاران است، حصول اطمینان از گردآوری شواهد کافی و مناسب و ارزیابی آن‌ها، از طریق کنترل کیفیت در سطح کار حسابداری انجام می‌شود" (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۳).

این بخش از کنترل کیفیت و امتیازات حاصل از آن نشان‌دهنده بخش اصلی دیگری از چگونگی کیفیت حسابداری انجام شده در موسسات حسابداری است که طبق ماده ۵ آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای باید هر سه سال حداقل یک کار حسابداری از هر عضو بررسی می‌شود. با آن که بیش از سه سال از تصویب آیین‌نامه یاد شده می‌گذرد، کنترل کیفیت در سطح پرونده حسابداری برای همه موسسات حسابداری انجام نشده است. در نتیجه تحقیق فقط در مورد آن بخش که تاکنون انجام شده، صورت می‌پذیرد. پرسش‌نامه کنترل کیفیت کار حسابداری نیز شامل ۱۶ بخش است که هر بخش به عنوان‌های جزئی تقسیم شده و مجموع تمام امتیازات این پرسش‌نامه نیز معادل ۱۰۰۰

است. امتیاز کنترل کیفیت کار حسابرسی را می‌توان معادل کمی کیفیت انجام کار حسابرسی در موسسات دانست.

فرضیات تحقیق اسنادکاوی

فرضیات تحقیق اسنادکاوی به شرح زیر تدوین شده است:

- فرضیه ۱ - بین تلاش موسسات حسابرسی برای ارتقای دانش کارکنان موسسات و کیفیت آن‌ها در سطح موسسه رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۲ - بین تلاش موسسات حسابرسی برای ارتقای دانش کارکنان موسسات و کیفیت آن‌ها در سطح پرونده رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۳ - بین درآمد موسسات و آموزش کارکنان رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۴ - بین تلاش موسسات حسابرسی در مورد ارتقای خبرگی کارکنان و کیفیت آن‌ها در سطح موسسه رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۵ - بین تلاش موسسات حسابرسی در مورد ارتقای خبرگی کارکنان و کیفیت آن‌ها در سطح پرونده حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۶ - میان تلاش موسسات برای مستندسازی کار حسابرسی و کیفیت آن‌ها در سطح موسسه رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۷ - میان تلاش موسسات برای مستندسازی کار حسابرسی و کیفیت آن‌ها در سطح پرونده حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۸ - بین استقلال حسابرسان و چگونگی انجام کار آن‌ها رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۹ - بین درآمد موسسات حسابرسی و کیفیت آن‌ها در سطح موسسه رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۰ - بین درآمد موسسات حسابرسی و کیفیت آن‌ها در سطح پرونده حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۱ - میان میانگین نرخ حق‌الزحمه موسسات و کیفیت آن‌ها در سطح موسسه رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۲ - میان میانگین نرخ حق‌الزحمه موسسات و کیفیت آن‌ها در سطح پرونده رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۱۳- میان پاسخگویی حسابرسان و کیفیت انجام کار آنها رابطه معناداری وجود دارد.

جامعه آماری در تحقیق اسنادکاوی

جامعه حسابداران رسمی ایران هر سال کنترل کیفیت در سطح موسسه را در مورد تقریباً تمام موسسات انجام داده است. برای این تحقیق امتیازهای کنترل کیفیت در سطح موسسه حسابرسی در آخرین دوره مورد استفاده قرار گرفته است که تعداد موسسات مورد بررسی در آن مرحله بیش از ۱۳۰ موسسه بوده است. در مورد رابطه میان نرخ میانگین حق الزحمه و امتیاز موسسات نیز به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات جاری، اطلاعات مربوط به سال ۱۳۸۳ در تحقیق مورد استفاده قرار گرفته است.

تحلیل داده‌های اسنادکاوی به وسیله آزمون همبستگی پیرسون

برای این که رابطه معناداری میان عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی با کیفیت حسابرسی مشخص شود، عوامل یاد شده از نظر همبستگی مورد آزمون قرار گرفت. نتیجه تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که بجز فرضیه‌ای که رابطه معناداری میان درآمد موسسات حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت پرونده را بیان می‌کند، تمام فرضیه‌های دیگر مربوط به این بخش از تحقیق با شدت‌های متفاوت تایید می‌شود. علاوه بر آن داده‌های مورد استفاده در این بخش نشان می‌دهد که میانگین امتیازهای کنترل کیفیت در سطح پرونده‌های حسابرسی که نشان‌دهنده سرمایه‌گذاری موسسات حسابرسی در یک کار حسابرسی است، بسیار کمتر از حد قابل قبول است.

نتیجه‌گیری

قضاوت حرفه‌ای گوهر اصلی حسابرسی است. می‌توان کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را معادل کیفیت حسابرسی مفروض کرد. بنابراین برای ارتقای کیفیت حسابرسی، لازم است کیفیت قضاوت حرفه‌ای افزایش یابد. دستیابی به افزایش کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، مستلزم شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای است.

کیفیت قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان فعلی، در انتخاب، آموزش و تربیت حساب‌رسان آینده، عوامل یاد شده مورد توجه و دقت کافی قرار گیرد.

برای شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، پس از انجام مطالعات کتابخانه‌ای و شناسایی و گروه‌بندی عوامل موثر، با استفاده از مدل تحقیق دلفی، اجماع صاحب‌نظران در مورد عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای به دست آمد و پس از آن نظر حساب‌رسان شاغل به وسیله تحقیق پیمایشی کسب شد و در هر دو روش فوق، میزان اهمیت عوامل موثر شناخته شده تعیین گردید. سپس با تحقیق اسنادکاوی رابطه همبستگی برخی از عوامل با نتایج کار حساب‌رسان مورد آزمون قرار گرفت.

جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان جامعه حرفه‌ای ناظر بر کار حساب‌رسان و نیز مقامات تصمیم‌گیر در حوزه حسابرسی با استفاده از نتایج این تحقیق می‌توانند با تاکید بیشتر بر عوامل مهم موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، به بالا بردن سطح کیفی حساب‌رسان و در نتیجه سطح کیفی حسابرسی در کشور کمک کنند.

عواملی چون دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای‌بندی به مبانی اخلاقی و تردید حرفه‌ای، مهمترین ویژگی‌های شخصی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان هستند. عواملی چون نظارت حرفه‌ای بر کار حساب‌رسان و پاسخگویی به اعتقاد همه دست‌اندرکاران و انتشار برخی از اطلاعات از جمله اطلاعات مربوط به امتیازات کنترل کیفیت موسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی به اعتقاد صاحب‌نظران، مهمترین عوامل محیطی هستند که بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان اثرگذار هستند.

پیشنهادها

با توجه به نتایجی که از تحقیق به دست آمده، مطالعات انجام شده در طول دوره تحقیق و نیز تجربه محقق پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

یکم - از آن‌جا که یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که دانش مهم‌ترین نیاز حساب‌رسان است، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که حساب‌رسان را از میان دانش‌آموختگان ممتاز و خوب حسابداری انتخاب کنند. این نیاز به معنای الزام حساب‌رسان به تشکیل موسسات بزرگ است که ضمن ایجاد قدرت بیشتر در کسب درآمد، امکان استخدام کارشناسان ممتاز، آموزش و بالا بردن سطح دانش را داشته باشند.

دوم - نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تجربه از عوامل بسیار اساسی برای قضاوت حرفه‌ای و انجام مستقل کار حسابداری است. حسابرسان بسیار هوشمند ممکن است فراگیری دانش حسابداری و شیوه انجام کار حسابداری را به سرعت انجام دهند ولی تجربه برای کاری که سراسر نیازمند قضاوت است، ضرورتی انکارناپذیر است. تجربه موجب ممارست در مسایل مربوط به دانش موضوعات گوناگون مرتبط، رفتار و منش حرفه‌ای و آموزه‌های بسیار دیگر می‌شود. پیشنهاد می‌شود شرایطی فراهم شود که حسابرسانی که می‌توانند مسوولیت کارها را به عهده گیرند و گزارش‌ها را امضا کنند، تجربه کافی داشته باشند.

سوم - درستکاری عامل مهم دیگری است که حسابرسان باید به آن آراسته باشند. باتوجه به این که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری‌های خود چاره‌ای جز اتکا به گزارش حسابرسان ندارند، باید این اطمینان خاطر را داشته باشند که حسابرس در موقعیت‌های زیادی که منافع شخصی او در مقابل منافع عمومی قرار می‌گیرد، به دلیل درستکاری نظر خود را ابراز می‌کند. بنابراین پیشنهاد می‌شود هم در زمان انتخاب حسابرسان به عنوان حسابدار رسمی در مورد سوابق درستکاری شخص اطمینان وجود داشته باشد و هم رفتارهای حرفه‌ای اعضا بعد از انتخاب از این جهت تحت کنترل باشد. شایسته است آیین رفتار حرفه‌ای براساس تجاربی که در طول زمان به دست می‌آید، مصادیق زیر پا نهادن درستکاری را تعیین کند.

چهارم - یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که استقلال عامل بسیار مهم دیگری است که نبود آن اثر نامطلوبی بر قضاوت‌های حسابرسان می‌گذارد. لازم است کارهای تحقیقی زیادی برای شناسایی ابعاد مختلف استقلال انجام شود. تعداد موسسات زیاد در مقایسه با حجم بازار حسابداری، موجب شده طرف عرضه در این بازار توانایی بسیار زیادی بیابد و قطعاً این یکی از عواملی است که استقلال حسابرسان را تهدید می‌کند. پیشنهاد می‌شود زمینه‌هایی فراهم شود که به جای افزایش تعداد موسسات، حسابداران رسمی در موسسات موجود سازمان‌دهی شوند تا موسسات توان‌تر شوند و با همین توانایی استقلال آنان ارتقا یابد. آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران نقض استقلال را تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمد از یک صاحبکار برای مدتی بیش از دو

سال شناخته است. به نظر می‌رسد این حکم به هیچ روی تامین‌کننده حداقل استقلال لازم نیست و باید مورد تجدیدنظر قرار گیرد.

پنجم - یکی دیگر از عوامل مهم موثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان طبق یافته‌های تحقیق، نظارت حرفه‌ای بر کار حساب‌رسان است. پیشنهاد می‌شود مفهوم نظارت حرفه‌ای نیز مورد تجدیدنظر قرار گیرد و از شیوه‌های اثربخش‌تر استفاده شود و از جمله امتیازات کنترل کیفیت به اطلاع عموم برسد تا موسسات حسابرسی در اثر آن برای بهبود کیفیت تلاش کنند.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- اکبری، فضل اله، ۱۳۸۵، "فرهنگ اصطلاحات حسابداری سجادی نژاد - اکبری" سازمان حسابرسی، چاپ اول، تهران.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵، "استانداردهای حسابرسی"، سازمان حسابرسی.
- معین، محمد، ۱۳۷۶، "فرهنگ معین - متوسط"، انتشارات امیرکبیر، چاپ یازدهم.

منابع لاتین

- Abdolmohammadi, M. J. and John E. Rhodes, 2004, "Do Attributers of Industry Audit Specialists Differ by Their Levels of Expertise?", Bentley College, Working Paper.
- Abdolmohammadi, M. J., and James Shanteau, 1991, "Personal Attributes of Expert Auditors", Working Paper.
- Bedard, Jean and Michelene T.H. Chi, 1993, "Expertise in Auditing", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol.12, Supplement, PP. 21-45.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995, "Professional Judgment and the Auditor", CICA Research Study Group, Toronto, CICA.
- Cushing Barry E. and Sunita S. Ahlawat, 1996, "Mitigation of Recency Bias in Audit Judgment: The Effect of Documentation", Auditing: A Journal of Practice & Theory (Fall), Vol.15, No.2, PP. 110-121
- DeZoort Todd, Paul Harrison and Mock Taylor, 2006, "Accountability and Auditors Materiality: The Effect of Differential Pressure strength on Conservatism, Variability and Effort", Accounting, Organizations and Society No.31, PP. 373-390
- Libby, T. and L.Thorne, 2007, "The Development of Auditors' Virtue", Journal of Business Ethics. 71. PP ۸۹-۹۹

- Mauts, R.K., and H.A.Sharaf, 1961, "The Philosophy of Auditing", Sarasota, FL: American Accounting Association.
- "Oxford Wordpower Dictionary", 1994, Oxford University Press.
- Procter, Paul, 1981, "Dictionary of Contemporary English", Longman, Germany.
- Schafer Brad ,2007, "Accountability and Affect in Auditor Judgment" , University of South Florida, School of Accountancy, Accessible in www.ssrn.com.
- Shelton Waller Sandra , 1999 , "The Effect of Experience on the use of irrelevant Evidence in Auditor Judgment", The Accounting Review : Vol.74 , No.2 , PP. 217-224.
- Shome Anamitra , 1999 , "Locus of Control and Going-Concern Judgment : The Mediating Effect of Non diagnostic Information and Decision Aid university , Montreal , Quebec , Canada , For PhD Degree.
- Taylor, Eileen Z., 2006, "The In-group Bias Effect on auditors Evidence Evaluation: Can a Decision Aid Make a Difference?", PhD Thesis , University of South Florida , School of Accountancy.
- Thibodeau, Jay C. , Thomas S. Clausen, and David L. Schwarzkopf ,2005, "The Relative Effects of industry and Task Experience on Auditors' Sensitivity to Cues in Going-Concern Judgment : A Signal Detection Theory Approach ", Working Paper.